

Beratersicht zur Steuerrechtsprechung

Quartalsbeilage zu EFG und HFR

Herausgeber und Autoren: Partner und Mitarbeiter der Partnerschaft C-K-S-S Carlé Korn Stahl Strahl, Köln

Nr. 3 • Juli 2023 Seiten 25–36

In dieser Ausgabe:

- Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips Bewertung von Rückstellungen
- 2. Die Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein vollentgeltliches Geschäft
- 3. Rückwirkende Vertragsanpassung wegen gravierender, nicht vorhergesehener Steuerfolgen
- 4. Zuflussfiktion für nicht ausgezahlte Tantiemen
- 5. Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags
- Wegfall des laufenden GewSt-Verlustes des Organträgers bei unterjährigem Gesellschafterwechsel
- 7. vGA: Unverzinslichkeit einer Forderung und Margenteilungsgrundsatz

Reichweite des Maßgeblichkeitsprinzips – Bewertung von Rückstellungen

BFH-Urteil v. 9.3.2023, IV R 24/19, BFH/NV 2023, 871 (Vorinstanz: FG Münster v. 27.6.2019, 8 K 2873/17 F, EFG 2019, 1574 mit Anm. Haversath).

Die Entscheidung

(a) Der BFH bestätigt im Rahmen der Besprechungsentscheidung, dass auch nach Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (nachfolgend BilMoG) der Handelsbilanzwert einer Nachsorgerückstellung für steuerliche Zwecke die bewertungsrechtliche Obergrenze bildet. Gleichzeitig stellt der BFH klar, dass der Handelsbilanzwert nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (nachfolgend GoB) zu bestimmen ist und diese auch das Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB umfassen. Die Obergrenze ist damit auch unter Berücksichtigung des Beibehaltungsrechts zu bestimmen.

(b) Dem Urt. lag der folgende Sachverhalt zu Grunde: Die Klägerin und Revisionsklägerin war – was zwischen allen Beteiligten

unstreitig war – im Streitzeitraum 2010 dem Grunde nach zur Passivierung einer **Nachsorgerückstellung** verpflichtet. Vor dem BFH streitig war die anzusetzende Höhe der Rückstellung. Unter Berücksichtigung der Neuregelung des BilMoG v. 25.5.2009, BGBI. I 2009, 1102 = BStBI I 2009, 650 (Auszug) hätte die zum 31.12.2010 zu passivierende Rückstellung um einen Betrag x gemindert werden müssen. Die Klägerin machte jedoch von ihrem **Recht aus Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB Gebrauch.** Hiernach musste der sich aus der geänderten Bewertung der Rückstellung ergebende Auflösungsbetrag nicht unmittelbar erfolgswirksam ausgewiesen, sondern durfte beibehalten werden, soweit der aufzulösende Betrag bis zum 31.12.2024 wieder zugeführt wird.

- (c) Der Beklagte und Beschwerdegegner (nachfolgend FA) vertrat im Rahmen einer Bp. die Auffassung, dass in Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB verankerte **Wahlrecht sei steuerlich nicht anzuerkennen**. Die Nichtanerkennung des Wahlrechts sah das FA vor allem vor dem Hintergrund von **R 6.11 Abs. 3 EStR** als gerechtfertigt an. Hiernach konnten 14/15 des Auflösungsbetrags in eine gewinnmindernde Rücklage eingestellt werden, die in den folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren jeweils mit mindestens 1/15 gewinnerhöhend aufzulösen ist (Auflösungszeitraum).
- (d) Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass die Auffassung des FA zum einen der bisherigen Rechtsprechung zur "Bewertungsobergrenze" widerspreche, zum anderen jedoch auch der Absicht des Gesetzgebers, wonach das **BilMoG steuerneutral** sein solle, entgegenstehe. Sie verwies hierzu auf die Gesetzesbegründung, vgl. BT-Drucks. 16/10067, 41.
- (e) Das FG Münster wies die Klage durch Urt. v. 27.6.2019, 8 K 2873/17 F, EFG 2019, 1574, als unbegründet zurück. Das handelsrechtliche Passivierungswahlrecht führe steuerlich zu einem Passivierungsverbot. Hiervon sei auch im Hinblick auf Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB keine Ausnahme zu machen. Das FG begründete weiter, der Gesetzgeber sei bei Erlass des § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG davon ausgegangen, dass der Grundsatz der Maßgeblichkeit erhalten bliebe. Dieses konkrete Ziel stehe über dem sich aus der Gesetzesbegründung des BilMoG ergebenden Maxims der Steuerneutralität. Daher könne Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB nicht auch für steuerliche Zwecke gelten. Eine unbillige Steuerfestsetzung würde indes im Hinblick auf R 6.11 Abs. 3 EStR nicht vorliegen.
- (f) Das hiergegen geführte Revisionsverfahren hatte Erfolg. Der BFH stimmte den Gründen des FG zwar in Teilen zu, sah es jedoch als erforderlich an, zwischen dem vorliegenden Beibehaltungswahlrecht nach Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB und den materiellen Ansatz- oder Bewertungswahlrechten für die steuerliche Beurteilung zu differenzieren und gelangte so im Ergebnis zu einer anderen Rechtsauffassung.

Bedeutung für die Praxis

- (a) Durch die Entscheidung des BFH wird zunächst die in der Literatur teils kontrovers diskutierte Maßgeblichkeit des Handelsbilanzwerts als Bewertungsobergrenze für den steuerlichen Rückstellungswert bestätigt.
- (b) Der IV. Senat des BFH reiht sich damit in die Rspr. des XI. Senats im Rahmen der Entscheidung v. 20.11.2019, XI R 46/17, BFHE 266, 241 = BStBI II 2020, 195, sowie des I. Senats im Hinblick auf die Entscheidung v. 11.10.2012, I R 66/11, BFHE 239, 315 = BStBl II 2013, 676 ein. Hierbei hatte die erstgenannte Entscheidung bereits auf die durch das Inkrafttreten des BilMoG modifizierte Gesetzeslage Bezug genommen.
- (c) Systematisch betrachtet lassen sich der Entscheidung verschiedene Differenzierungen und Abgrenzungen entnehmen, deren Bedeutung sich für die Praxis nicht nur in dem hier zu beurteilenden Einzelsachverhalt einer Nachsorgerückstellung erschöpfen wird.
- (d) Der BFH konkretisiert zunächst den unbestimmten Rechtsbegriff der "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung". Die Entscheidung des BFH setzt somit im Kern bei der Grundsatzdiskussion an, was unter den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ihrer etwaigen Maßgeblichkeit zu verstehen ist, vgl. Anzinger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/ KStG, § 5 EStG Rz. 250 f (Dezember 2021); Krumm, in: Brandis/ Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 204 f. (Februar 2023); Weber-Grellet, in: L. Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 5 EStG Rz. 26; Schiffers, in: Korn, § 5 EStG Rz. 95 ff. (Oktober 2022). Während die Vorinstanz die Frage offengelassen hat, ob Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB zu den GoB zu zählen ist, bejaht der BFH dies mit der Begründung, dass Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB auf den unter Berücksichtigung der GoB gem. § 253 Abs. 2 HGB a.F. zu ermittelnden Rückstellungswert Bezug nimmt. Der BFH löst die Rechtsfrage mithin systematisch dadurch, dass er den Regelungsgehalt des Art. 67 EGHGB auf seinen inhaltlichen Bezug zu den GoB überprüft.
- (e) Der BFH nimmt anschließend Bezug auf das hieraus gebildete Verhältnis von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Passivierungswahlrechten und erläutert, dass die vorstehend ausgeurteilten Grundsätze der insoweit st. Rspr. des BFH nicht entgegenstehen. Die Gründe hierfür liegen in der Charakteristik des Beibehaltungswahlrechts: Hierbei handelt es sich nach den Ausführungen des BFH nicht um ein Bewertungswahlrecht, wie es beispielsweise in § 255 Abs. 2 HGB für den Herstellungskostenbegriff geregelt ist. Vielmehr handelt es sich um ein Rechtsanwendungswahlrecht im Hinblick auf die Modifikationen des BilMoG, das rechtssystematisch nicht mit einem materiellen Ansatz- oder Bewertungswahlrecht vergleichbar ist.
- (f) Der BFH grenzt Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB weiter gegenüber der Regelung in Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB ab. Bei Art. 28 Abs. 1 Satz 2 EGHGB handele es sich um ein zeitlich nicht begrenztes Passivierungswahlrecht, weswegen im Verhältnis zu Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB andere Rechtsfolgen zu ziehen wären. Auch folge aus der Tatsache, dass durch R 6.11 Abs. 3 EStR eine Verwaltungsauffassung bestehe, die eine Billigkeitsregelung vorsehe, nicht, dass das Beibehaltungswahlrecht des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 EGHGB steuerlich nicht anzuerkennen wäre. Dies insbesondere deswegen, da das Gesetzesverständnis der Finanzverwaltung

- nicht dem Gesetzgeber als dessen Intention zugerechnet werden
- (g) Fraglich erscheint, ob es dieser weiteren Überlegungen des BFH zur Begründung des Urt. überhaupt bedurft hätte. Nach dem Grundsatz § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ist der Wertansatz unter Berücksichtigung der GoB maßgeblich. Dieser umfasst sowohl den Ansatz als auch die Bewertung, vgl. Anzinger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 259, (Dezember 2021); Krumm, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 5 EStG Rz. 186 (Februar 2023): vgl. auch BMF-Schr. v. 12.3.2010, IV C 6 - S 2133/09/10001, BStBI I 2010, 239 Rn. 2, 5 ff. Die GoB wiederum erfassen auch die Regelung des Art. 67 Abs. 1 Satz 2 HGB. § 5 Abs. 6 EStG enthält einen Bewertungsvorbehalt, der jedoch die Anwendung der handelsrechtlichen GoB nicht allgemein ausschließt, sondern sie lediglich durchbrechen kann, vgl. Anzinger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 5 EStG Rz. 2355 (Dezember 2021); Weber-Grellet, in: L. Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 5 EStG Rz. 33. Hieran hat die Einführung des BilMoG nichts verändert, vgl. Klein, NWB 2010, 2042. § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG bestimmt, dass höchstens der sich nach § 6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. a bis f EStG ergebende Wert anzusetzen ist. Ist damit der Wert nach den handelsrechtlichen GoB bereits niedriger, verbleibt es bei dem Wertansatz nach § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Der BFH greift zur Begründung der Maßgeblichkeit auf die Formulierung "höchstens insbesondere" des § 6 Abs.1 Nr. 3a EStG zurück. In Rede gestellt werden könnte, ob dieser Rückgriff bei systematischer Beibehaltung der Prüfungssystematik ausgehend von § 5 Abs.1 Satz 1 EStG erforderlich ist.
- (h) Damit stellt der BFH jedenfalls erneut klar, die Rspr. folge der teils in der Literatur vertretenen Auffassung nicht, dass die bilanzsteuerliche Bewertung nach Einführung des BilMoG weitestgehend autonom ist. Der BFH hält im Hinblick auf die Bewertung von Rückstellungen ausdrücklich am Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs.1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG fest. Der für Zwecke der Anwendung der §§ 5 Abs. 6, 6 EStG monierte handelsrechtliche Bezug bleibt weiterhin über § 5 Abs.1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bestehen.
- (i) Beiläufig bestätigt der BFH im Rahmen der Besprechungsentscheidung auch, dass eine Abzinsung nach Maßgabe des § 6 Abs.1 Nr. 3a Buchst. e EStG in Fällen von Sachleistungsverpflichtungen nicht zu erfolgen hat, wenn die Erfüllung der Verpflichtung bereits begonnen hat. Für den Fall der Nachsorgerückstellung bedeutet dies, dass die Abzinsung entfällt, sobald die Nachsorge eingetreten ist.

Beratungserwägungen

- (a) Auf den ersten Blick scheint die Tragkraft der vorliegenden Entscheidung auf Grund des nur einmalig auf den 31.12.2010 auszuübenden Beibehaltungswahlrechts eingeschränkt. Dennoch lassen sich aus den verschiedenen in der Entscheidung aufgestellten Grundsätzen Denkansätze für weitere steuerliche Problematiken entnehmen.
- (b) Ganz rudimentär verdeutlicht die Entscheidung, dass eine Abkehr vom Maßgeblichkeitsgrundsatz, wenngleich in der Literatur oftmals proklamiert, von Seiten des BFH nicht in Erwägung gezogen wird, vgl. Weber-Grellet, DB 2016, 1283; Herzig, DB 2012, 1344; Hoffmann, StuB 2010, 209, 210; Vinken, DB 8/2010, M 1; Prinz, GmbHR 2009, 1027.

(c) Die Entscheidung gibt daher noch einmal Anlass, steuerrechtliche Ansätze von Rückstellungen im Hinblick auf die abermals bestätigte Maßgeblichkeit des handelsbilanziellen Ansatzes systematisch zu hinterfragen. Besteht nach dem HGB oder wie vorliegend EGHGB ein Wahlrecht, ist es erforderlich, dieses im Hinblick auf seine Zugehörigkeit zu den GoB zu überprüfen. Bezieht es sich auf einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, ist es iS des § 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch für steuerliche Zwecke maßgeblich. Zu beachten ist, dass Wahlrecht nicht gleich Wahlrecht ist. Die Entscheidung verdeutlicht, dass zwischen Ansatz-, Bewertungs- und Rechtsanwendungswahlrechten zu differenzieren ist und unter Berücksichtigung dessen das vom BFH beibehaltene Verhältnis zwischen Aktivierungs- bzw. Passivierungswahlrechten in Handels- und Steuerbilanz zu beurteilen ist.

(d) In verfahrensrechtlich noch offenen Fällen, in denen die Neuregelung des BilMoG im Veranlagungszeitraum 2010 zu Gewinnerhöhungen auf Grund der Auflösung einer Rückstellung geführt hat, könnte nunmehr unter Berufung auf die Besprechungsentscheidung eine entsprechende Änderung der Steuerfestsetzung beantragt werden. Dies indes jedoch nur, soweit der handelsrechtliche Wert bislang als Obergrenze zum Ansatz gekommen ist. Ebenfalls können derartige Fälle, bei denen von der Verwaltungsregelung in R 6.11 Abs. 3 EStR Gebrauch gemacht wurde, auf die Sinnhaftigkeit einer entsprechenden Änderungsantragsstellung hin überprüft werden, und es könnten ungewünschte Bp.-Mehrergebnisse relativiert werden.

(e) Aus der Entscheidung des BFH kann zuletzt verallgemeinert der Praxishinweis entnommen werden, dass allein das Bestehen einer eine Billigkeitsregelung enthaltenen Verwaltungsanweisung nicht bedeutet, dass sich der Rechtsweg nicht gleichwohl lohnen kann.

Vivienne Paschmanns, LL.M., Dipl. Finanzwirtin (FH) Steuerberaterin, Köln

Die Einbringung gegen teilweise Gewährung von Gesellschaftsrechten ist ein vollentgeltliches Geschäft

Urteil des BFH v. 23.3.2023, IV R 2/20, BFH/NV 2023, 895 (Vorinstanz: Niedersächsisches FG v. 17.10.2019, 7 K 67/15, EFG 2020, 1600 mit Anm. Tiedchen).

Die Entscheidung

(a) Im Urteilsfall klagte eine GbR, deren Gegenstand u.a. die Verwaltung von Grundbesitz und der Betrieb einer Windkraftanlage war. Die vier Gesellschafter brachten zur Erfüllung ihrer Einlageverpflichtung ein Grundstück mit aufstehender Windkraftanlage in die Gesellschaft ein. Erfasst wurde eine Einlage von
nominal 10.000 € auf dem Kapitalkonto I und der übersteigende
Wert auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto. Ursprünglicher Eigentümer des Grundstücks war eine
Besitz-GbR, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

erzielte und an der die Gesellschafter der Klägerin in Summe zu 50 % über eine weitere GbR beteiligt waren. Im Rahmen eines Auseinandersetzungsvertrages hatten die Gesellschafter der Besitz-GbR vereinbart, dass die aus den Gesellschaftern der Klägerin bestehende GbR gegen Abfindung aus der Besitz-GbR ausscheidet und in Erfüllung des Abfindungsanspruchs das Grundstück nebst Windkraftanlage auf die Klägerin übertragen wird.

(b) Die Klägerin machte im Streitjahr für die Windkraftanlage einen (zeitanteiligen) AfA-Betrag i.H.v. 30.300 € geltend, wobei sie einen Wert der Anlage von 400.000 € und eine Nutzungsdauer von elf Jahren zugrunde legte. Das beklagte FA versagte die Anerkennung der AfA unter Hinweis auf § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG, denn es liege eine Überführung eines Wirtschaftsgutes des Privatvermögens in das Betriebsvermögen vor, weshalb die bereits im Privatvermögen in Anspruch genommenen AfA-beträge vom Einlagewert abzuziehen seien. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage vor dem Niedersächsischen FG; das FG bestätigte die Auffassung des beklagten FA im Urt. v. 17.10.2019, 7 K 67/15, EFG 2020,1600, dem Grunde nach. Der IV. Senat des BFH hob die Entscheidung jedoch auf und verwies den Rechtsstreit an das FG zur anderweitigen Verhandlung zurück. Demzufolge liegt (nach wie vor) ein vollentgeltliches Geschäft vor, wenn ein Wirtschaftsgut des Privatvermögens nicht nur dem Kapitalkonto I - Gesellschaftsrechte vermittelnd - sondern auch anteilig dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird.

Bedeutung für die Praxis

Das Urt. ist von erheblicher Bedeutung für die Praxis. Das "Rüttel"-Urt. des Niedersächsischen FG hatte letztlich keinen Bestand. Der IV. Senat bestätigt mit der vorliegenden Entscheidung die bisherige höchstrichterliche Rspr., die veröffentlichte Auffassung der FinVerw. und auch die herrschende Meinung in der Literatur. Dabei zieht er auch die Parallele zur Einbringung von Sachgesamtheiten gem. § 24 UmwStG, bei der die ganz herrschende Meinung bei Einbringungen in der beschriebenen Weise von einem vollentgeltlichen und damit AfA-Bemessungsgrundlage schaffenden Geschäft ausgeht. Entsprechendes hat der BFH jüngst mit Urt. v. 23.3.2023, IV R 27/19, BFH/NV 2023, 912, bestätigt. Mit Blick auf das gesamthänderisch gebundene Rücklagenkonto betont der BFH, dass dieses dem einbringenden Gesellschafter zwar keine Vermögensposition zuweist – anders als dies beim Kapitalkonto I der Fall ist -, er jedoch über seinen der Beteiligungsquote entsprechenden Anteil am gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto eine Mitunternehmerstellung in Höhe des Wertes seines eingebrachten Vermögens erlangt.

Beratungserwägungen

(a) Die Vorgehensweise der Gesellschafter der Klägerin ist in der Praxis gängig, wenn steuerlich nicht verstrickte Wirtschaftsgüter – insbesondere Immobilien – in ein Betriebsvermögen überführt werden sollen und dabei **neues AfA-Volumen** geschaffen werden soll. Die Vorschrift des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG steht dem entgegen, wenn es sich um eine **Einlage** handelt, weshalb regelmäßig eine Gestaltung angestrebt wird, die steuerrechtlich als **vollentgeltliches Geschäft** einzustufen ist.

(b) Der IV. Senat hat nun bestätigt, dass die Vollentgeltlichkeit auch dann gegeben ist, wenn die tauschähnliche Gegenleistung



- das Gesellschaftsrecht, das auf dem Kapitalkonto I widergespiegelt wird - nicht den Wert des eingebrachten Vermögenswertes erreicht und der überschießende Wert einem Gesellschafterkonto gutgebracht wird, der keine direkte Vermögensposition vermittelt, wie dies bei einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der Fall ist. Bodden, NWB 2022, 1542; weist zutreffend darauf hin, dass ein vollentgeltlicher Vorgang dementsprechend auch bzw. erst recht gegeben ist, wenn der Gesellschafter eine direkte Vermögensposition neben dem Gesellschaftsrecht erlangt, z.B. eine Gutschrift auf einem Darlehenskonto mit Fremdkapitalcharakter. Korn, kösdi 2023, 23245, betont zudem, dass die ausschließliche Gutschrift des eingebrachten Vermögenswertes auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto einen unentgeltlichen Vorgang darstellt, was wiederum die Abschreibungsrestriktion des § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG auslöst, aber ein gangbarer Weg ist, wenn das zu überführende Wirtschaftsgut noch steuerlich verstrickt ist, da dergestalt eine Realisation der stillen Reserven vermieden werden kann. Durch entsprechende vertragliche Gestaltung kann der Gesellschafter also die Entgeltlichkeit steuern.
- (c) Gänzlich vermeidbar ist die Problematik des gewollten Ansatzes des Verkehrswertes, wenn der Weg über einen Erwerb des Wirtschaftsgutes im Wege des Kaufs gewählt wird. Ist die Liquidität zur Kaufpreiszahlung nicht vorhanden, oder soll kein Fremdkapital aufgenommen werden, kommt eine ratierliche Kaufpreiszahlung unter Ansatz einer Zinskomponente in Betracht. Der veräu-Bernde Gesellschafter hat dann nur die auf die Zinskomponente entfallende Steuer bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu versteuern; die Kaufpreisraten bleiben bei einer nicht mehr steuerverstrickten Immobilie außen vor.

Thomas Carlé, Rechtsanwalt, Köln

Rückwirkende Vertragsanpassung wegen gravierender, nicht vorhergesehener Steuerfolgen

Urteil des Niedersächsischen FG v. 5.1.2023, 9 K 162/21, EFG 2023, 470 mit Anm. Kreft (Revision unter Az. IX R 4/23 anhängig).

Die Entscheidung

- (a) Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) hatte in dem Besprechungsurt. die Frage zu klären, ob eine auf Grund eines Wegfalls der Geschäftsgrundlage erfolgte Vertragsanpassung ein rückwirkendes Ereignis darstellt, das einen entstandenen Veräußerungsgewinn gem. § 17 EStG mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit entfallen lässt.
- (b) Die Kläger, ein Ehepaar, wurden im Streitjahr 2019 gemeinsam zur ESt. veranlagt. Sie beschlossen nach notarieller Beratung zur erbschaftsteuerlichen Optimierung von ihrem bisherigen Güterstand der Zugewinngemeinschaft in die Gütertrennung zu wechseln. Es war angedacht, den dadurch bei der Klägerin entstehenden Zugewinnausgleichsanspruch vom Kläger durch Übertragung von Anteilen an einer GmbH zu erfüllen.

- (c) Vor Abschluss des entsprechenden Ehevertrags ließen sich die Kläger speziell zu den einkommensteuerlichen Folgen der Übertragung der GmbH-Anteile beraten. Der StB erteilte die - später schriftlich bestätigte - Auskunft, dass sich keine einkommensteuerlichen Auswirkungen ergeben.
- (d) Daraufhin schlossen die Kläger den entsprechenden notariellen Ehevertrag nebst Zugewinnausgleichsvereinbarung ab. Nachdem die Kläger im Rahmen der Festsetzung der ESt.-Vorauszahlungen erkannten, dass die Übertragung der GmbH-Anteile entgegen ihrer Annahme ESt. auslöste, nahmen sie im Folgejahr eine Anpassung ihres Ehevertrags vor und vereinbarten hier u.a. die Rückübertragung der GmbH-Anteile und stattdessen eine Teilzahlung der Zugewinnausgleichsforderung in bar und eine verzinsliche Stundung des weitergehenden "Zugewinnanspruchs" bis zum Tode des Klägers.
- (e) Die Kläger reichten 2020 ihre ESt.-Erklärung für 2019 beim Beklagten (Finanzamt, nachfolgend: "FA") ein. Hierin erklärten sie keinen Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG. Das FA folgte dem nicht und vertrat die Auffassung, dass der Tatbestand des § 17 EStG erfüllt sei. Es handle sich um einen tauschähnlichen Vorgang. Die Rückabwicklung des Vertrags durch die Anpassung des Ehevertrags stelle kein rückwirkendes Ereignis dar, das steuerlich auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Anteilsübertragung zurückwirke. Die steuerlichen Folgen des Veräußerungsgeschäftes gehörten nur dann nicht in die alleinige Risikosphäre des Veräußerers, wenn die Vertragsparteien eine bestimmte Lastenverteilung explizit zur Vertragsgrundlage gemacht hätten, was vorliegend aber nicht der Fall sei.
- (f) Der dagegen gerichtete Einspruch wurde zurückgewiesen. Die im Anschluss erhobene Klage war erfolgreich.

Bedeutung für die Praxis

- (a) Das FG folgte der Auffassung der Kläger und gab der Klage statt. Zunächst war es im Streitfall zwischen den Beteiligten unstreitig, dass die Übertragung der GmbH-Anteile auf die Klägerin den Tatbestand des § 17 Abs. 1 EStG erfüllt. Der Zugewinnausgleichsanspruch der Klägerin ist auf eine Geldleistung gerichtet. Sie hat jedoch die Übertragung der GmbH-Anteile des Klägers, also eines Surrogats, an Erfüllungs statt angenommen. Dadurch ist das Schuldverhältnis zwischen den Klägern nach § 364 Abs. 1 BGB erloschen. Dieser Vorgang stellt eine entgeltliche Veräußerung i.S. des § 17 EStG dar, so im Ergebnis auch BFH-Beschluss v. 30.3.2011, IX B 114/10, BFH/NV 2011, 1323 m.w.N.
- (b) Das FA war jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der entstandene Veräußerungsgewinn nicht mit steuerlicher Wirkung für die Vergangenheit entfallen ist.
- (c) Grundsätzlich kann ein Sachverhalt nicht mit steuerrechtlicher Wirkung rückwirkend gestaltet werden, weil der Steuerpflichtige auf einen entsprechenden Steueranspruch nicht rückwirkend Einfluss nehmen kann. Eine solche Einflussnahme wäre ein unzulässiger Eingriff in öffentlich-rechtliche Verhältnisse, vgl. u.a. BFH-Urteil v. 18.9.1984, VIII R 119/81, BFHE 142, 130 = BStBl II 1985, 55, unter 2.a).
- (d) Dies gilt jedoch nur insoweit, als die einschlägigen steuerrechtlichen Regelungen - hier § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (rückwirkendes Ereignis) - nicht bestimmen, dass eine Änderung des

nach dem Steuertatbestand rechtserheblichen Sachverhalts zu einer rückwirkenden Änderung steuerlicher Rechtsfolgen führt.

- (e) Vereinbarungen, durch welche wie im vorliegenden Fall eine bereits erfüllte Gegenleistung noch einmal geändert wird, wirken nach der Rspr. nur dann auf den Zeitpunkt der Entstehung des Veräußerungsgewinns zurück, wenn der Rechtsgrund für die spätere Änderung im ursprünglichen Rechtsgeschäft bereits angelegt war, vgl. z.B. BFH-Urt. v. 6.12.2016, IX R 49/15, BFHE 256, 470 = BStBI II 2017, 673, Rz. 26; v. 19.8.2003, VIII R 67/02, BFHE 203, 309 = BStBI II 2004, 107, unter 3.
- (f) Das FG geht im Anschluss an das BFH-Urt. v. 28.10.2009, IX R 17/09, BFHE 227, 349 = BStBI II 2010, 539, Rz. 14, ebenfalls davon aus, es sei im Fall eines **Wegfalls der Geschäftsgrundlage** i.S. des § 313 BGB möglich, dass die tatsächliche und vollständige Rückgängigmachung des Vertrages zu einem **rückwirkenden Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO** führt. Das FG ist davon überzeugt, dass die stets vom BFH gewählte Formulierung im Vertrag "angelegt" ein Mehr bedeutet, das über den reinen zivilrechtlichen Begriff des Wegfalls der Geschäftsgrundlage hinausgeht, so dass **nicht in jedem Fall** in dem ein Wegfall der Geschäftsgrundlage **gegeben** ist ohne weitere Prüfung auch ein rückwirkendes Ereignis im steuerrechtlichen Sinne anzunehmen ist, so wohl auch *Carlé*, kösdi 2017, 20209 ff.
- (g) Geschäftsgrundlage i.S. des § 313 BGB sind nur diejenigen Umstände und Vorstellungen, auf denen der Geschäftswille der Parteien aufbaut. Wie § 313 BGB ausdrücklich voraussetzt, kann die Vorschrift nur eingreifen, wenn die Parteien den Vertrag bei Kenntnis der Störung nicht oder jedenfalls nur mit einem anderen Inhalt geschlossen hätten. Die Geschäftsgrundlage ist somit nicht Vertragsinhalt.
- (h) Im vorliegenden Fall ließen sich die **Kläger** gemeinsam vom Prozessbevollmächtigten zu der Frage beraten, ob die geplante Übertragung der GmbH-Anteile ESt. auslöst. Da der Prozessbevollmächtigte dies entgegen der Rspr. des BFH verneinte, gingen sie gemeinsam von **fehlerhaften Umständen** aus, als sie den **Ehevertrag** schlossen. Diese Umstände sind auch gerade nicht Vertragsinhalt geworden. Zudem haben die Kläger durch die Anpassung des Ehevertrags klar zum Ausdruck gebracht, dass sie bei Kenntnis der wahren Umstände ESt.-Pflicht der Übertragung der GmbH-Anteile den Vertrag mit einem anderen Inhalt geschlossen hätten.
- (i) Nach den zivilrechtlichen Vorgaben lag somit ein Wegfall der Geschäftsgrundlage vor. Dieser berechtigte die Kläger nach § 313 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 BGB auch vorrangig zu einer **Vertragsänderung**, da es den Klägern auf Grund der Aufzehrung etwaiger erbschaftsteuerlicher Vorteile durch die anfallende **ESt.** auf Grund der Übertragung der GmbH-Anteile **nicht zumutbar** war, unverändert am Vertrag festzuhalten.
- (j) Auf Grund der Anpassung des Ehevertrages kam es auch tatsächlich zu einer vollständigen Rückgängigmachung der Übertragung der GmbH-Anteile. Die Klägerin übertrug die GmbH-Anteile mit allen Rechten, Pflichten und dem Gewinnbezugsrecht für das abgelaufene Geschäftsjahr und für das gesamte laufende Geschäftsjahr auf den Kläger zur Alleinberechtigung zurück. Der Kläger war somit im Anschluss an die Anpassung des Ehevertrags genau wie zuvor Eigentümer der GmbH-Anteile und ihm standen aufgrund der getroffenen Vereinbarung auch alle Rechte und

Pflichten im Zusammenhang mit den GmbH-Anteilen ununterbrochen zu.

- (k) Das FG versteht die von der BFH-Rspr. verwendete Formulierung "angelegt im ursprünglichen Rechtsgeschäft" dahingehend, dass es gerade nicht erforderlich ist, dass der Grund für die Rückgängigmachung im Vertragswortlaut seinen Niederschlag gefunden haben muss.
- (I) Allerdings hält es das FG auch **nicht** für **ausreichend**, wenn **lediglich** in dem Rechtsgeschäft zur Rückgängigmachung hier der Anpassung des Ehevertrags **behauptet wird**, dass bereits bei Abschluss des ursprünglichen Rechtsgeschäfts eine **gemeinsame Fehlvorstellung** der Vertragsparteien vorlag, welche zum Wegfall der Geschäftsgrundlage geführt hat.
- (m) Dies war im Streitfall nicht gegeben, da auch ein nicht am Vertragsschluss beteiligter Dritter, der die Vertragsgrundlagen nicht ohne Weiteres kennen kann, auf Grund der schriftlichen Auskunft des StB an die Kläger feststellen kann, dass die dem Abschluss des Rechtsgeschäfts zugrundeliegenden Umstände (Übertragung der GmbH-Anteile sollen nicht der Einkommensbesteuerung unterliegen) bereits im Rechtsgeschäft angelegt waren.

Beratungserwägungen

- (a) Im Revisionsverfahren wird der **BFH** Gelegenheit haben, sich **erstmals** zu der **Frage** zu äußern, was genau unter "angelegt" **im ursprünglichen Rechtsgeschäft** zu verstehen ist. Es könnte daher im Zusammenhang mit einem zivilrechtlichen Wegfall der Geschäftsgrundlage i.S. des § 313 BGB darauf ankommen, ob sich **im Wortlaut des ursprünglichen Vertrages** hier des Ehevertrages **Anhaltspunkte für** die spätere **Rückgängigmachung** finden lassen. **Alternativ** könnte es jedoch wie das Niedersächsische FG überzeugend ausführt auch ausreichen, wenn sich lediglich aus der Vereinbarung hinsichtlich der Rückgängigmachung oder aus im **zeitlichen Zusammenhang mit dem ursprünglichen Rechtsgeschäft** stehenden Quellen ergibt, worin die Umstände bestanden, auf Grund derer die Vertragsparteien sich zum Abschluss des Vertrages entschieden und die letztlich zum Wegfall der Geschäftsgrundlage geführt haben.
- (b) Der im Streitfall tätige StB hatte Glück im Unglück, weil er seine Falschberatung nachträglich korrigieren konnte. Im Ergebnis überzeugte er das FG davon, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 313 BGB gegeben waren. Um in solchen Fällen keine Diskussion mit der FinVerw. führen zu müssen, ob ein Wegfall der Geschäftsgrundlage vorliegt, sollte vertraglich Vorsorge getroffen werden durch entsprechende Rückübertragungsklauseln (im Fall des [Nicht]-Eintritts der Bedingung entsteht ein Gestaltungsrecht in Form eines Rücktrittsrechts), vgl. hierzu Carlé, kösdi 2017, 20209, Tz. 14.
- (c) Wenn der StB im vorliegenden Fall erkannt hätte, dass die **Leistung an Erfüllungs statt** als **Veräußerung** zu qualifizieren ist und bei steuerverstrickten Wirtschaftsgütern bspw. in den Fällen der §§ 16, 17, 20 und 23 EStG zur Gewinnrealisation führt, vgl. *Kulosa,* in: L. Schmidt, 42. Aufl. 2023, § 6 EStG Rz. 140, Stichwort "Zugewinnausgleichszahlung" m.w.N., so hätte dies im Vorhinein durch eine **vertragliche Gestaltung verhindert** werden können. Hierzu werden in der Literatur zwei Gestaltungen diskutiert:



- ▶ Vor Aufhebung der Zugewinngemeinschaft wird diese durch einen Ehevertrag modifiziert, so dass der Zugewinnausgleichsanspruch nicht mehr auf Zahlung von Geld, sondern auf die Übertragung einer konkretisierten Sache oder eines konkretisierten Rechts gerichtet ist (z.B. eines Grundstücks im Privatvermögen, das steuerverstrickt ist). Nach dieser Modifikation wird die Zugewinngemeinschaft aufgehoben, um den Zugewinnausgleichsanspruch auszulösen. Die zur Erfüllung der Ausgleichsforderung durchgeführte Übertragung des Grundstücks auf den Ehegatten löst nunmehr weder Schenkungsteuer aus (§ 5 Abs. 2 ErbStG) noch ist diese einkommensteuerbar, denn die Erfüllung einer Forderung stellt keinen entgeltlichen Vorgang dar, vgl. Stein, DStR 2012, 1063, 1066 f.; Wachter, FR 2020, 841, 848; zuletzt Demuth/Neuffer, kösdi 2023, 23297, 23303.
- ▶ Zu einem vergleichbaren Ergebnis gelangt man, wenn vor der Beendigung des Güterstands das steuerverstrickte Wirtschaftsgut als unbenannte Zuwendung auf den anderen Ehegatten unter der Bestimmung zugewendet wird, dass es gem. § 1380 Abs. 1 Satz 1 BGB auf eine Zugewinnausgleichsforderung angerechnet wird. Wird zu einem späteren Zeitpunkt der Güterstand der Zugewinngemeinschaft beendet, mindert die vorherige Zuwendung die Ausgleichsforderung, ohne dass es einer gewinnrealisierenden Leistung an Erfüllungs statt bedarf. Zu beachten ist allerdings, dass die Zuwendung des Wirtschaftsguts zunächst eine SchenkSt.-Belastung nach sich zieht. Spätestens mit Beendigung des Güterstands der Zugewinngemeinschaft und Anrechnung der Zuwendung auf den Zugewinnausgleichsanspruch gem. § 1380 Abs. 1 BGB erlischt die SchenkSt. rückwirkend, vgl. Demuth/Neuffer, kösdi 2023, 23297, 23303.

Michael Neuffer, Rechtsanwalt, Köln

Zuflussfiktion für nicht ausgezahlte **Tantiemen**

Urteil FG Baden-Württemberg v. 30.6.2022, 12 K 58/20, EFG 2023, 470 mit Anm. Wackerbeck (Rev. unter Az. VI R 20/22 anhängig); entgegen BMF-Schr. v. 12.5.2014, IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBI I 2014, 860.

Die Entscheidung

- (a) Das FG Baden-Württemberg hat entgegen der Auffassung der FinVerw. in BMF-Schr. v. 12.5.2014, IV C 2 - S 2743/12/10001, BStBI I 2014, 860 entschieden, dass eine Zuflussfiktion beim Geschäftsführer nicht greift, wenn eine Tantieme zu Gunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers an diesen nicht ausbezahlt wurde und auch bei der GmbH keine Berücksichtigung gefunden hat, d.h. dass hierfür auf Ebene der GmbH keine Verbindlichkeit gebucht wurde.
- (b) In dem dem Besprechungsurt. zugrundeliegenden Sachverhalt war der Kläger (Kläger) Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH, auf welche er beherrschenden Einfluss hatte. Ihm stand gem. seines Geschäftsführervertrages ein monatliches Gehalt sowie ein Tantiemeanspruch i.H.v. 20 % des Jahresgewinns der Gesellschaft begrenzt auf 30 % der Festvergütung zu.

- (c) In den Streitjahren wurden dem Kläger keine Tantiemen ausgezahlt. Eine Passivierung der Tantiemeansprüche auf Ebene der GmbH wurde ebenfalls nicht vorgenommen. Der Kläger erfasste demzufolge die Tantiemeansprüche nicht in seinen persönlichen ESt.-Erklärungen für die Streitjahre.
- (d) In einer LSt.-Ap. bei der GmbH vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Tantieme bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung - ohne dass eine Auszahlung tatsächlich erfolgt sei - als zugeflossen gelte, da der Gesellschafter-Geschäftsführer es selbst in der Hand habe, sich die Tantieme auszahlen zu lassen. Das beklagte FA schloss sich dieser Entscheidung an und änderte auf dieser Grundlage die ESt.-Festsetzung des Klägers für die Streitjahre. Die vom Kläger erhobenen Einsprüche wies das beklagte FA als unbegründet zurück. Die sich daran anschließende Klage vor dem FG Baden-Württemberg hatte

Bedeutung für die Praxis

- (a) Bei Tantiemezahlungen handelt es sich grundsätzlich um Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sofern diese dem Arbeitnehmer als sonstiger Bezug nach §§ 11 Abs. 1 Satz 4, 38a Abs. 1 Satz 3 EStG zugeflossen sind. Der Zufluss tritt nach st. Rspr. des BFH mit der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht ein, vgl. z.B. BFH-Urt. v. 28.4.2020, VI R 44/17, BFHE 269, 7 = BStBI II 2021, 392. Das ist regelmäßig der Zeitpunkt des Eintritts des Leistungserfolgs. I.d.R. fließen Geldbeträge dadurch zu, dass sie dem Empfänger bar ausbezahlt oder einem Konto des Empfängers bei einem Kreditinstitut gutgeschrieben werden.
- (b) Bei die Gesellschaft beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann ein Zufluss von Einnahmen allerdings auch ohne Zahlung oder Gutschrift bereits früher vorliegen. Bei einem alleinigen oder jedenfalls beherrschenden Gesellschafter fließt eine eindeutige und unbestrittene Forderung gegen "seine" Kapitalgesellschaft bereits mit deren Fälligkeit zu. Denn ein beherrschender Gesellschafter hat es regelmäßig in der Hand, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, wenn der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist. Allerdings werden von dieser Zuflussfiktion nur Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen erfasst, die die Kapitalgesellschaft den sie beherrschenden Gesellschaftern schuldet und die sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben, vgl. z.B. BFH-Urt. v. 3.2.2011, VI R 4/10, BFHE 232, 501 = BStBI II 2014, 493. Fällig wird der Anspruch auf Tantiemen erst mit der Feststellung des Jahresabschlusses, sofern die Vertragsparteien nicht zivilrechtlich wirksam und fremdüblich eine andere Fälligkeit im Anstellungsvertrag vereinbart haben, vgl. BFH-Urt. v. 28.4.2020, VI R 44/17, BFHE 269, 7 = BStBI II 2021, 392.
- (c) Nach diesen Grundsätzen lag in dem dem Besprechungsurt. zugrundeliegenden Sachverhalt kein Zufluss der Tantiemen vor. Die Tantiemen wurden nicht ausgezahlt und es wurde auch keine Passivierung von Verbindlichkeiten auf Ebene der Gesellschaft (GmbH) vorgenommen, so dass sich die Tantiemen weder in den Streitjahren noch in späteren Zeiträumen mindernd auf das Einkommen der GmbH ausgewirkt haben.
- (d) Das FG stellt sich ausdrücklich gegen die Auffassung der FinVerw., welche darauf abstellt, dass die Verbindlichkeit nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) hätte

berücksichtigt werden müssen – ungeachtet der Tatsache, ob eine Verbindlichkeit tatsächlich berücksichtigt wurde und mithin sich auf das Einkommen ausgewirkt hat, vgl. BMF-Schr. v. 12.5.2014, IV C 2 – S 2743/12/10001, BStBI I 2014, 860. Nach Auffassung des erkennenden Senats kommt es für die Beurteilung, ob ein Zufluss fingiert werden kann, auf die tatsächliche Handhabung an. Die Grenze wird durch § 42 AO bestimmt. Da sich die Tantiemen auf Grund der tatsächlichen Handhabung auf das Einkommen der Gesellschaft nicht ausgewirkt haben und kein Fall des § 42 AO ersichtlich sei, insbesondere kein gesetzlich nicht vorgesehener Steuervorteil i.S. von § 42 Abs. 2 Satz 1 AO erlangt wurde, komme eine Zuflussfiktion nicht in Betracht

- (e) Zudem macht der erkennende Senat deutlich, dass er nicht der Auffassung des FG Münster im Urt. v. 4.9.2019, 4 K 1538/16 E, G, EFG 2020, 82 mit Anm. Böwing-Schmalenbrock, folgt, wonach nicht erforderlich sei, dass der (fällige) Anspruch des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers auch tatsächlich als Aufwand in der Gewinnermittlung der GmbH berücksichtigt worden ist. Es sei zwar dem FG Münster dahingehend zuzustimmen, dass dies dazu führt, dass bei einer unter Verstoß gegen den bilanzsteuerrechtlichen Vollständigkeitsgrundsatz nicht eingebuchten Verbindlichkeit - anders als bei steuerrechtlich korrektem Buchungsverhalten - die Zuflussfiktion nicht zur Anwendung kommt. Die vom BFH entwickelte Zuflussfiktion soll aber nicht mögliche Buchungsfehler auf Ebene der GmbH sanktionieren. Es soll vielmehr den Gesellschaftern nicht überlassen bleiben, den Gewinn der Gesellschaft um die Vergütung zu kürzen, ohne die Vergütung als Einkommen zu versteuern, vgl. BFH-Urt. v. 11.2.1965, IV 213/64 U, BFHE 81, 440 = BStBI III 1965, 407.
- (f) Eine verdeckte Einlage liege schließlich auch **nicht auf Grund eines etwaigen Verzichts** auf die Tantiemeforderung vor, da dieser nicht zum Wegfall einer zuvor passivierten Verbindlichkeit bei der GmbH und damit zu einer Vermehrung des Vermögens der GmbH geführt hat, vgl. BFH-Urt. v. 3.2.2011, VI R 4/10, BFHE 232, 501 = BStBI II 2014, 493.

Beratungserwägungen

- (a) Das Urt. ist für den Stpfl. grundsätzlich zu begrüßen, da es entgegen der Auffassung der FinVerw., vgl. BMF-Schr. v. 12.5.2014, IV C 2 S 2743/12/10001, BStBI I 2014, 860, ergangen ist, und deutlich macht, dass eine Zuflussfiktion von Bezügen (hier: Tantieme) beim Gesellschafter-Geschäftsführer nur vorliegen kann, wenn die Gehaltsbestandteile bei der leistenden Gesellschaft als Aufwand erfasst worden sind.
- (b) Der BFH wendet die Zuflussfiktion in st. Rspr. nur dann an, wenn Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen durch die Kapitalgesellschaft an den sie beherrschenden Gesellschaftern geschuldet werden und diese Vergütungen sich bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft ausgewirkt haben, vgl. BFH-Urt. v. 28.4.2020, VI R 44/17, BFHE 269, 7 = BStBI II 2021, 392 m.w.N. Diese Einschränkung der Zuflussfiktion hat die FinVerw. in ihrem BMF-Schr. v. 12.5.2014, IV C 2 S 2743/12/10001, BStBI I 2014, 860, nicht berücksichtigt, wenn sie folgendes annimmt: Ob sich der Vorgang in der Bilanz der Kapitalgesellschaft tatsächlich gewinnmindernd ausgewirkt hat, etwa durch die Bildung einer Verbindlichkeit, ist für die Anwendung dieser sog. Zuflussfiktion unerheblich, sofern eine solche Verbindlichkeit nach den GoB hätte gebildet werden müssen.

- (c) Hintergrund der Zuflussfiktion war es, ein Auseinanderfallen zwischen Aufwand bei der Gesellschaft und Einkommen beim Gesellschafter-Geschäftsführer für Gehaltsbeträge und sonstige Vergütungen zu vermeiden. Die Anwendung der **Zuflussfiktion durch die FinVerw. reicht** hier aber **weiter.** Auch wenn bei der GmbH kein Aufwand verbucht wurde, soll der Gesellschafter-Geschäftsführer bereits einen Zufluss von Einkommen verzeichnen.
- (d) Gegen das vorliegende Besprechungsurt. ist die **Revision** beim BFH unter dem **Az. VI R 20/22** anhängig. Es wäre zu begrüßen, wenn der BFH sich hier für den Stpfl. noch einmal deutlich entgegen dem BMF-Schr. positionieren würde und mithin seine bereits vom Reichsfinanzhof (RFH) übernommene Rspr. klarstellend zementiert.

Alexander Strecker, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln

Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Leistungen im Rahmen eines Sponsoringvertrags

Urteil des BFH v. 23.3.2023, III R 5/22, BFH/NV 2023, 908 (Vorinstanz: Niedersächsisches FG v. 10.11.2021, 10 K 29/20, EFG 2022, 1132 mit Anm. Falk).

Die Entscheidung

- (a) Im Streitfall betrieb eine GmbH einen Großhandel. Sie ist Hauptsponsor eines Sportvereins (A). Auf der Grundlage einer für jede Saison getroffenen **Sponsoringvereinbarung** ruft die A, die die Vermarktungsrechte i.R.d. Heimspiele hält, jährlich festgelegte Beträge ab, die die Klägerin als Betriebsausgaben erfasst. Die der Klägerin eingeräumten Sponsorenrechte umschlossen, insbesondere bei den Heimspielen, u.a. die Nutzung des Vereinslogos für Werbezwecke, Werbepräsenz in Form von Firmenlogos des Sponsors auf dem Trikot, der Aufwärmbekleidung, der Kleidung der Offiziellen (z.B. Trainer) sowie Bandenwerbung.
- (b) Die **Bandenwerbung** fand in der Saison 2014/2015 zunächst durch Anbringen von bereitgestellten Firmenlogos an festgelegten Positionen auf der Bande statt. Ab der Saison 2015/2016 wechselte die Technik. Werbesequenzen wurden fortan an festgelegten Positionen auf einer Bande mit lichtemittierenden Dioden (LED) in Rotation mit anderen Werbesequenzen sowie zusätzlich auf LED-Präsentationsleinwänden eingespielt. Zudem stand der Klägerin ab der Saison 2015/2016 eine Bodenwerbefläche zur Verfügung. Die Klägerin trug die für die Werbemaßnahmen anfallenden Design- und Produktionskosten. Für die **Werbung auf Trikots und sonstiger Bekleidung** übernahm die Klägerin die Aufwendungen für die Beflockung. Die Kleidungsstücke stellte die A zur Verfügung.
- (c) Das beklagte FA vertrat die Auffassung, dass es sich bei dem jeweiligen Sponsoringvertrag um einen **gemischten Vertrag** handele und die vom Vertrag umfassten Aufwendungen teilweise zu Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und f GewStG



führten. Es ordnete die geschätzten Aufwendungen für Bandenwerbung (einschließlich Werbung auf LED-Präsentationsleinwänden und Bodenwerbeflächen) und Trikotwerbung (und anderer Bekleidung) der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG (Miete für bewegliche Wirtschaftsgüter) sowie Aufwendungen für Bildmaterial (Überlassung des Vereinslogos zu Werbezwecken) der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (zeitlich befristete Überlassung von Rechten) zu. Einspruch und Klage gegen den geänderten GewSt.-Messbescheid für 2015 hatten keinen Erfolg

(d) Der BFH gab der Revision der Klägerin statt und führte aus, dass das FG zu Unrecht davon ausgegangen sie, die von der Klägerin getätigten Aufwendungen für die Banden- und Trikotwerbung und die Überlassung des Vereinslogos würden dem Gewinn anteilig für gewerbesteuerrechtliche Zwecke hinzugerechnet.

Bedeutung für die Praxis

- (a) Nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG in der für den Erhebungszeitraum 2015 geltenden Fassung werden zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 7 GewStG) dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet ein Viertel der Summe aus einem Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, und aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe der Beträge i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG 100.000 € übersteigt.
- (b) Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen i.S. des bürgerlichen Rechts (vgl. §§ 535 ff., 581 ff. BGB). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis i.S. des bürgerlichen Rechts sein, vgl. BFH-Urt. v. 1.6.2022, III R 56/20, BFHE 277, 397 = HFR 2023, 348, Rn. 24, betreffend Mehrwegsteigen. Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten (§ 535 Abs. 1 Satz 2 BGB). Ein Verpächter ist verpflichtet, dem Pächter den Gebrauch des verpachteten Gegenstandes und den Genuss der ordnungsgemäß zu ziehenden Früchte zu gewähren (§ 581 Abs. 1 Satz 1 BGB). Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben, vgl. BFH-Urt. v. 1.6.2022, III R 56/20, HFR 2023, 348, Rn. 24 und 31, betreffend Mehrwegsteigen.
- (c) Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp "Miete" oder "Pacht" nicht entsprechen, vgl. BFH-Urt. v. 23.7.1957, I 50/55 U, BStBI III 1957, 306. Bei einem entsprechenden Miet-/Pachtvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.
- (d) Die Einordnung unter einen dieser beiden Vertragstypen ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietoder pachtfremde Elemente enthält. In diesem Fall ist zu klären, ob der Vertrag in seine durch die Hauptpflichten bestimmten

wesentlichen Elemente zerlegt und teilweise als Miet-/Pachtvertrag angesehen werden kann (gemischter Vertrag mit trennbaren Hauptpflichten). Eine entsprechende Zerlegung ist möglich, wenn sich der Vertrag als ein Nebeneinander von Hauptpflichten verschiedener Vertragstypen darstellt, mithin (rechtlich) trennbare Leistungskomponenten enthält, die sich einer unterschiedlichen Beurteilung zuführen lassen, vgl. Urt. des FG Münster v. 18.8.2022, 10 K 1421/19 G, EFG 2022, 1919 mit Anm. Zapf = DStRE 2023, 337, Rn. 35. In einem Fall der rechtlichen Trennbarkeit der Hauptpflichten ist nur der Teil des Entgelts hinzuzurechnen, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt, vgl. BFH-Urt. v. 15.6.1983, I R 113/79, BFHE 139, 286 = BStBI II 1984, 17.

(e) Eine Trennbarkeit scheidet hingegen aus, wenn der Vertrag wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn die verschiedenen Leistungspflichten so miteinander verschmolzen sind, dass ein Vertragsgebilde ganz eigener Art entsteht, welches nicht mehr nur als ein Nebeneinander von Leistungen verschiedener Vertragstypen charakterisiert werden kann. In einem solchen Fall scheidet auch eine nur teilweise Zuordnung der Vereinbarung zum Typus eines Miet- oder Pachtvertrags aus, mit der Folge, dass selbst die im Vertrag enthaltenen Elemente von Miete und Pacht i.R.d. Hinzurechnung außer Betracht bleiben, vgl. BFH-Urt. v. 15.6.1983, I R 113/79, BFHE 139, 286 = BStBI II 1984, 17.

Beratungserwägungen

- (a) Bei Sponsoringverträgen bereitet bereits die Vertragsqualifizierung in zivilrechtlicher Hinsicht Probleme, was sich im GewSt.-Recht fortsetzt. Das aktuelle Urt. des III. BFH-Senats ist zum Sportsponsoring ergangen und hat eine über den Einzelfall hinausgehende, sportartunabhängige Bedeutung (z.B. im Fußball, Basketball, Handball, Volleyball, Eishockey etc.). Es legt nahe, dass die bisherige Meinung der FinVerw. zum Regel-Ausnahme-Verhältnis beim Sponsoring, wonach die vertragliche Zusammenfassung unter dem Begriff "Sponsoring" der Trennbarkeit der einzelnen Leistungskomponenten regelmäßig nicht entgegenstehe, nicht mit der nunmehr vorliegenden Rspr. des BFH im Einklang steht, vgl. Adam, NWB HAAAJ-39631.
- (b) Gegenstand der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG sind Miet- und Pachtzinsen. Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietoder Pachtverhältnis i.S. des bürgerlichen Rechts sein. In diesem Fall unterliegt das gesamte Entgelt der Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp "Miete" oder "Pacht" nicht entsprechen.
- (c) Soweit ein Vertragswerk mehrere Leistungskomponenten beinhaltet, ist darauf abzustellen, ob die Leistungspflichten trennbar (jede individuell zu beurteilen) oder untrennbar (Vertrag eigener Art) miteinander verwoben sind.
- (d) Eine Trennbarkeit scheidet hingegen aus, wenn der Vertrag wesentliche miet- oder pachtfremde Elemente enthält, die ihn einem anderen Vertragstyp zuordnen oder zu einer Einordnung als Vertrag eigener Art führen, vgl. BFH-Urt. v. 25.10.2016, IR 57/15, BFHE 255, 280 = BStBI II 2022, 273.

- (e) Für die Annahme einer rechtlich und wirtschaftlich einheitlichen und deshalb **nicht aufteilbaren** Vereinbarung sprachen im Streitfall für den BFH nicht zuletzt auch die Regelungen über die Vergütung (Pauschalvergütung) und die Leistungsstörungen (Rückzahlung nur, wenn sämtliche Veranstaltungen ausfallen), vgl. *Schimmele*, EStB 2023, 210.
- (f) Für den Fall eines Streits mit der FinVerw. über den wesentlichen rechtlichen Gehalt eines Vertrages und/oder die Aufteilbarkeit der Leistungskomponenten, ist es ratsam, eine **Kalkulation** vorzuhalten, die aufzeigt, inwieweit das vereinbarte Entgelt auf die Überlassungskomponente des Vertrages entfällt. Sollte dieser Teil des Entgeltes von untergeordneter Bedeutung sein, wäre dies zum einen ein Argument gegen die Wesentlichkeit der Überlassungskomponente des Vertrages und damit gegen die Hinzurechnung der Vergütung. Zum anderen böte sie die Möglichkeit, sich mit der FinVerw. auf die Hinzurechnung nur des auf die Überlassungsleistung entfallenden Entgeltes zu einigen.

Dr. Elmar Urbach, Rechtsanwalt/Steuerberater/Dipl.-Fw. (FH), Köln

Wegfall des laufenden GewSt-Verlustes des Organträgers bei unterjährigem Gesellschafterwechsel

Urteil des FG Münster v. 21.3.2023, 11 K 2517/21 G, EFG 2023, 852 mit Anm. Borgdorf (rkr., trotz Zulassung der Revision).

Die Entscheidung

- (a) Die Besprechungsentscheidung betrifft die Frage, ob der laufende Gewerbeverlust, den eine Organträger-Personengesellschaft im Erhebungszeitraum (EZ) erleidet, auf Grund unterjährigen Gesellschafterwechsels auch dann (zeit-)anteilig entfällt, wenn Organgesellschaften im gleichen EZ laufende positive Gewerbeerträge erzielen, die bei zusammenfassender Gesamtbetrachtung mit dem laufenden Ergebnis der Organträgerin sowohl im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels als auch am Ende des EZ zu einem insgesamt positiven laufenden Gewerbeertrag führen.
- (b) Dem Urt. lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Die Klägerin, eine GmbH & Co. KG, war gewerbesteuerliche Organträgerin i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG im Verhältnis zu zwei Tochter-Kapitalgesellschaften. Bei der Klägerin und Organträgerin erfolgte mit Wirkung zum 1.11.2014 ein partieller Gesellschafterwechsel, namentlich haben die drei Kommanditisten insgesamt 97 % der Anteile an der Klägerin gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine weitere GmbH & Co. KG eingebracht. Die 3 %-ige Komplementärbeteiligung der weiteren Gesellschafterin blieb unverändert bestehen. Bei der Klägerin bestand per 31.12.2013 kein vortragsfähiger Gewerbeverlust i.S. des § 10a GewStG. Im EZ 2014 erlitt die Klägerin vor Berücksichtigung der gewerbesteuerlichen Organschaftsfolgen einen laufenden Verlust i.H.v. 271.440 €. Die von den beiden Organgesellschaften im EZ 2014 erzielten laufenden Gewinne betrugen insgesamt 737.800 €. Die laufenden Ergebnisse der Gesellschaften wurden gleichmäßig

über das gesamte Wj. bzw. den EZ erzielt. Außerordentliche Erträge und Aufwendungen haben die Ergebnisse weder vor dem Gesellschafterwechsel noch danach in wesentlicher Weise beeinflusst.

- (c) Das **FA** vertrat die Ansicht, dass der **laufende Gewerbeverlust** der Klägerin von 271.440 € im Umfang des Gesellschafterwechsels von 97 % und zeitanteilig zu 10/12, also im Betrag von 219.414 €, **nicht mehr zur Verrechnung** mit den positiven laufenden Ergebnissen der Organgesellschaften zur Verfügung stehen sollte. Zur Saldierung mit den laufenden Gewinnen der Organgesellschaften sollte nur noch ein laufender Verlust von 52.026 € verbleiben.
- (d) Die nach ablehnender Einspruchsentscheidung erhobene Klage wies das **FG Münster** als unbegründet zurück. Zur Begründung stützt sich das Gericht im Wesentlichen auf die zweistufige Ermittlung des Gewerbeertrags in einem Organkreis nach den Grundsätzen der **sog. gebrochenen bzw. eingeschränkten Einheitstheorie**. Diese lasse es nicht zu, Gewinne der Organgesellschaften/Betriebsstätten anlassbezogen beim unterjährigen Gesellschafterwechsel zur Verrechnung mit einem laufenden Verlust des Organträgers zu berücksichtigen.

Bedeutung für die Praxis

- (a) Die Besprechungsentscheidung betrifft die **bislang unge- klärte Problematik** der Verrechenbarkeit eines laufenden Gewerbeverlustes im Kontext der gewerbesteuerlichen Organschaft. Die hierfür maßgeblichen Entscheidungsgrundlagen lassen sich wie folgt entwickeln:
- (b) Bei Personengesellschaften sind die **Mitunternehmer** Träger des Rechts, einen laufenden Verlust und einen Fehlbetrag i.S. des § 10a GewStG zu berücksichtigen, vgl. zu laufenden Verlusten BFH-Urt. v. 22.1.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; betreffend § 10a GewStG vgl. BFH-Urt. v. 3.5.1993, GrS 3/92, BFHE 171, 246 = BStBI II 1993, 616; R 10a.1 Abs. 3 Satz 3 sowie R 10a.3 Abs. 3 Satz 1 GewStR 2009. Die Verrechnung eines laufenden Gewerbeverlusts im Entstehungsjahr sowie eines gesondert festgestellten Fehlbetrags i.S. des § 10a GewStG im Folgejahr setzt daher neben der **Unternehmensidentität** auch die Personenidentität der Mitunternehmer als "Verlustträger", also die sog. **Unternehmeridentität**, voraus. Entfällt die Unternehmensidentität oder die Unternehmeridentität ganz oder teilweise, so geht das Verlustausgleichs- bzw. Verlustabzugspotenzial insoweit unter.
- (c) Vorliegend ist es bei der Klägerin zum 1.11.2014 unstreitig zu einem **partiellen Gesellschafterwechsel** infolge der 97 %-Anteilseinbringungen in die weitere GmbH & Co. KG und damit zu einem **anteiligen Wegfall der Unternehmeridentität** gekommen. Dies gilt ungeachtet des Umstandes, dass die bisherigen Gesellschafter der Klägerin mittelbar über die weitere GmbH & Co. KG als Oberpersonengesellschaft an der Klägerin beteiligt geblieben sind. Denn Gesellschafter und Mitunternehmer der Unterpersonengesellschaft war fortan allein die Oberpersonengesellschaft, vgl. BFH-Urt. v. 24.4.2014, IV R 34/10, BFHE 245, 253 = BStBI II 2017, 233; R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 8 Satz 3 GewSt 2009. Bei einem nur partiellen Gesellschafterwechsel wird der **Gewerbebetrieb unverändert** fortgeführt, vgl. BFH-Urt. v. 26.6.1996, VIII R 41/95, BFHE 180, 455 = BStBI II 1997, 179. Es ergeben sich dann also **keine Auswirkungen auf die Unterneh**

mensidentität, sondern lediglich Konsequenzen für den Umfang der Unternehmeridentität.

- (d) Infolge einer partiell entfallenden Unternehmeridentität entfällt bei einer Personengesellschaft, die im gesamten EZ einen Gewerbeverlust erzielt, dessen Verrechenbarkeit (zeit-)anteilig in Höhe des Anteils des Ausgeschiedenen, so dass nur der insoweit gekürzte laufende Gewerbeverlust zur weiteren Verrechnung mit künftigen Gewinnen verbleibt, so BFH-Urt. v. 22.1.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 9 GewStR 2009. Bei gewerbesteuerlicher "stand alone"-Betrachtung der Klägerin könnte diese damit einen im Erhebungszeitraum 2014 erzielten laufenden Gewerbeverlust infolge des 97 %-igen Gesellschafterwechsels am 1.11.2014 bzw. des damit partiell erfolgten Wegfalls der Unternehmeridentität (zeit-)anteilig nicht mehr verrechnen.
- (e) Die Besonderheit des Entscheidungsfalles bestand nun darin, dass aufgrund der bestehenden gewerbesteuerlichen Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG die Organgesellschaften als Betriebsstätten der Organträgerin anzusehen waren. Damit hatte für die Ergebnisse im gewerbesteuerlichen Organkreis eine bloße Zusammenrechnung zu einem einheitlichen maßgeblichen Gewerbeertrag der Organträgerin i.S. des § 10 GewStG zu erfolgen, vgl. hierzu BFH-Urt. v. 18.9.1996, I R 44/95, BFHE 181, 504 = BStBI II 1997, 181; v. 25.7.1995, VIII R 54/93, BFHE 178, 448 = BStBl II 1995, 794. Somit hatte das FG Münster die Frage zu klären, ob die Zusammenfassung der laufenden Gewerbeerträge nur am Ende des EZ, also am 31.12.2014 erfolgt (so das FA, dann bestand zum 1.11.2014 bei der Klägerin ein auf Grund partiellen Wegfalls der Unternehmeridentität ein "wegfallfähiger" Gewerbeverlust) oder anlassbezogen auch unterjährig im Zeitpunkt des Gesellschafterwechsels am 1.11.2014 (so die Klägerin, dann bestand zum 1.11.2014 bei Saldobetrachtung kein laufender Verlust).

Beratungserwägungen

(a) Das FG Münster hat sich unter Berufung auf die vom BFH für die gewerbesteuerliche Organschaft entwickelten Grundsätze der sog. gebrochenen oder eingeschränkten Einheitstheorie der Ansicht des FA angeschlossen. Hiernach bilden Organträger und Organgesellschaft trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG kein einheitliches Unternehmen. Die zum Organkreis gehörenden Mitglieder bleiben vielmehr selbständige Gewerbebetriebe, die einzeln für sich bilanzieren und deren Gewerbeerträge getrennt zu ermitteln sind. Der Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist so zu ermitteln, als wäre diese Gesellschaft ein selbständiges Steuersubjekt. Bei der Ermittlung des Gewerbeertrages jedes der Unternehmen sind auf dieser ersten Stufe die Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) zu beachten. Erst der selbständig ermittelte Gewerbeertrag der Organgesellschaft ist sodann - auf einer zweiten Stufe - mit dem für den Organträger selbst ermittelten Gewerbeertrag zusammenzurechnen. Ergeben sich dabei unberechtigte doppelte steuerrechtliche Be- oder Entlastungen, so sind diese auszuscheiden, vgl. BFH-Urt. v. 7.9.2016, IR 9/15, BFH/NV 2017, 485 m.w.N. Dieser Einheitstheorie habe sich auch der Gesetzgeber i.R.d. Begründung des Entwurfs des Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen ausdrücklich angeschlossen, vgl. BT-Drucks 18/9536, 60 unter "Zu Nummer 3" Abs. 2). Nach diesen Grundsätzen könne keine fortlaufende Ergebnisverrechnung innerhalb des Erhebungszeitraums zwischen Organträger und Organgesellschaft vorgenommen werden.

- (b) Durch die Übertragung der Grundsätze der gebrochenen bzw. eingeschränkten Einheitstheorie auf den vorliegenden Fall "segelt" das FG Münster im Fahrwasser der BFH-Rspr. Ein Kurswechsel i.S. einer Rechtsfortbildung zugunsten eines echten Betriebsstättenprinzips, wie es gesetzlich in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG kodifiziert ist und von der Klägerin angeregt wurde, sei im Fall des unterjährigen Gesellschafterwechsels nicht vorzunehmen. An dieser Stelle sah das FG Münster jedoch ungeklärte Rechtsfragen und hat antragsgemäß die Revision "zur Fortbildung des Rechts" zugelassen. Von dieser eröffneten Möglichkeit zur höchstrichterlichen Klärung hat die Klägerin jedoch keinen Gebrauch gemacht.
- (c) Wenngleich die Begründung der Klageabweisung schlüssig ist, erscheinen die Entscheidungsgründe nicht zwingend. Denn Ausgangspunkt der rechtlichen Beurteilung ist die gesetzliche Regelung in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG. Hiernach gilt die Organgesellschaft als Betriebsstätte des Organträgers. Damit ist das gewerbesteuerliche Ergebnis der Organgesellschaft stets unselbständiger Bestandteil des letztlich durch bloße Zusammenrechnung ermittelten maßgeblichen Gewerbeertrags des Organträgers i.S. des § 10 GewStG. Anders als bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft erfolgt also keine Zurechnung einer fremden Besteuerungsgrundlage (Einkommen) als letzter Geschäftsvorfall des Wj., hierzu BFH-Urt. v. 28.2.2013, IV R 50/09, BFHE 240, 270 = BStBl II 2013, 494. Als Anwendungsergebnis der gebrochenen bzw. eingeschränkten Einheitstheorie erfolgt aber genau eine solche Zurechnung am Ende des EZ. Dies ist für den Regelfall auch nicht weiter problematisch. In Sonderkonstellationen wie einem Gesellschafterwechsel im EZ hätte aber - rechtsfortbildend auch auf eine anlassbezogene unterjährige Zusammenrechnung erkannt werden können.
- (d) Unstimmigkeiten ergeben sich auch im Vergleich zum Fall mit "echten" Betriebsstätten. Hätte nämlich die Klägerin ihre Geschäftstätigkeit an einem Hauptsitz und zwei inländischen Betriebstätten mit jeweils eigener Rechnungslegung ausgeübt, hätte kein Zweifel daran bestanden, dass ein gleichmäßig über das Jahr hinweg erlittener Verlust des Hauptsitzgeschäftes mit den ebenso erzielten Gewinnen der Betriebstätten an jedem Tag des Wj. (EZ) zu einem gewerbesteuerlichen Einheitsergebnis zusammenzurechnen ist. Wäre es bei dieser Unternehmensstruktur der Klägerin zu einem unterjährigen Gesellschafterwechsel gekommen, hätte sich die Frage eines (zeit-)anteiligen Wegfalls des Hauptsitz-Verlustes angesichts des positiven Gesamtergebnisses im Unternehmen der Klägerin also nicht gestellt. Es fragt sich damit, auf welcher dogmatischen Grundlage bei gesetzlich gleichgestellten Organgesellschaft-Betriebsstätten eine abweichende Beurteilung erfolgen kann. Die zur gesellschafts(!)-bezogenen Ermittlung der (vorläufigen) Gewerbeerträge entwickelte gebrochene bzw. eingeschränkte Einheitstheorie bildet auch hierfür - im wahrsten Sinne der Bezeichnung - allenfalls eine wackelige Grundlage. Denn im vorliegenden Kontext geht es doch um die letztlich gesellschafter(!)-bezogene Frage, ob dem Mitunternehmer als Träger des Rechts, einen laufenden Verlust des Gewerbebetriebs zu nutzen; s.o. BFH-Urt. v. 22.1.2009, IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843, die Saldierung mit laufenden Gewinnen unselbständiger Betriebsstätten zu versagen ist. Auch insoweit hätte - rechtsfortbildend - zugunsten einer betriebs-

stätten-genuinen Berechtigung zur unterjährig-anlassbezogenen Ergebniszusammenrechnung entschieden werden können.

(e) **Im Ergebnis** sollte damit dem BFH bei geeigneter Gelegenheit die Möglichkeit gegeben werden, über eine solche Fortbildung des Rechts zu befinden.

Dr. Guido Bodden, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Köln

VGA: Unverzinslichkeit einer Forderung und Margenteilungsgrundsatz

Urteil des BFH v. 22.2.2023, I R 27/20, DStR 2023, 1117 (Vorinstanz: Schleswig-Holsteinisches FG v. 28.5.2020, 1 K 67/17, EFG 2021, 223 mit Anm. Göllner; vgl. zur vorinstanzlichen Entscheidung auch Köster, DStZ 2021, 60).

Die Entscheidung

(a) Gegenstand der Entscheidung ist die Anwendung des Margenteilungsgrundsatzes als taugliche Schätzungsgrundlage im Rahmen der Ermittlung der fremdüblichen Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens. Die Differenz zwischen dem tatsächlichen und dem drittüblichen Zinssatz stellt nach st. BFH-Rspr. eine vGA dar. Der beherrschende Gesellschafter (60 % Beteiligung) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, ist der auch als Geschäftsführer bestellte A. Jedenfalls ab dem Jahr 2000 wurde bei der Klägerin in der Buchhaltung für den A ein Verrechnungskonto geführt. Auf diesem Verrechnungskonto wurden alle Zahlungsbewegungen zwischen der Klägerin und A gebucht. Der Saldo des Verrechnungskontos wurde in den Jahresabschlüssen der Jahre 2000 bis 2015 gesondert ausgewiesen. Eine Verzinsung dieser Beträge erfolgte zunächst nicht. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (FA) setzte daraufhin beginnend ab 2001 einkommens- und gewerbeertragserhöhend vGA ("Nichtverzinsung der Forderung") an (Zinssatz: 6 % p.a.). Nach erfolglosem Einspruch strengte die Klägerin für die VZ 2001 bis 2004 ein Klageverfahren an, das einvernehmlich auf der Grundlage einer tatsächlichen Verständigung – Einkommenserhöhung entsprechend einer Verzinsung i.H.v. 4,5 % p.a. – beendet wurde.

(b) Für die Jahre 2005 bis 2013 erfolgte eine Verzinsung, die von der Klägerin auch steuerlich erklärt wurde. Die Zinsforderungen gegenüber A wurden ebenfalls stets auf dem Verrechnungskonto forderungserhöhend gebucht. Da A nicht seinen steuerlichen Zahlungsverpflichtungen nachgekommen war beantragte das FA im Jahr 2012 die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens. Im Jahr 2013 konnte A nach dem Verkauf von in seinem Eigentum befindlichen Grundbesitz die Steuerrückstände begleichen und es kam nicht zu einer Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Für die Streitjahre 2014 und 2015 wurde vom FA wiederum auf Grund der fehlenden Verzinsung eine vGA in Höhe einer 4,5 %igen Verzinsung angesetzt. Die Bemessungsgrundlage für die 4,5 %ige Verzinsung wurde aus der halben Summe des jeweiligen Forderungsanfangsbestands und des Forderungsendbestands eines jeweiligen Jahres gebildet. Im Rahmen des nach erfolglosem Einspruch geführten Klageverfahrens vor dem Schleswig-Holsteinischen FG änderte

das FA die Bescheide ab. Das FA stellte fest, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wegen der **schlechten wirtschaftlichen Situation des A** in 2014 keine weiteren Ausreichungen an diesen vorgenommen hätte. Als Folge dieser Feststellung wurde ein Teil des **Forderungsbestands im Jahr 2014** ausgebucht und als vGA qualifiziert. Im Übrigen erfolgte weiterhin eine Verzinsung mit 4,5 % in den Jahren 2014 und 2015. Die Klage gegen diese Änderungsbescheide wurde als unbegründet zurückgewiesen. Mit der Revision wandte die Klägerin sich gegen die Entscheidung der Vorinstanz.

(c) Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Dabei stellte er zunächst fest, dass die Frage, ob und ggf. in welchem Umfang bei Geschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft und deren beherrschendem Gesellschafter die tatsächlich vereinbarten Preise von denjenigen abweichen, die zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären, eine "tatsächliche" Frage ist, deren Beantwortung im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG obliegt. Unter Beachtung der vom BFH entwickelten Grundsätze zur Schätzung gem. § 162 Abs. 1 AO muss das FG den maßgeblichen Fremdvergleich im Einzelfall ermitteln. Der BFH als Revisionsinstanz überprüft die Schätzung lediglich dahingehend, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist und ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt.

(d) Gewährt eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter ein zinsloses Darlehen oder ein Darlegen zu einem unangemessen niedrigen Zins ist nach der BFH-Rspr. davon auszugehen, dass eine vGA dem Grunde nach vorliegt. Die Differenz zum angemessenen fremdüblichen Zinssatz stellt die vGA der Höhe nach dar. Der I. Senat des BFH führt in der Besprechungsentscheidung diesbezüglich aus, dass vorrangig die Preisvergleichsmethode zur Bestimmung des angemessenen fremdüblichen Zinssatzes anzuwenden ist. Dabei ist der Fremdpreis der Zins, zu dem Fremde unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten, vgl. dazu BFH-Urt. v. 18.5.2021, IR 4/17, BFHE 273, 440. Daneben kann der Zinssatz auch nach dem vom I. Senat entwickelten Margenteilungsgrundsatz ermittelt werden,. Bei Kreditgeschäften zwischen einer Kapitalgesellschaft, die selbst keine Bankgeschäfte betreibt und als privater Darlehensgeber agiert, und ihrem Gesellschafter als privatem Darlehensnehmer berechnet sich die vGA nach den in Rechnung gestellten Sollzinsen, wenn und soweit davon ausgegangen werden kann, dass der dem Gesellschafter zinslos überlassene Darlehensbetrag anderenfalls zur Kreditrückzahlung verwendet worden wäre. Hat die Gesellschaft selbst keinen Kredit aufgenommen, so bilden die banküblichen Habenzinsen die Unter- und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung. Der im Einzelfall maßgebliche Betrag innerhalb der genannten Marge ist durch Schätzung zu ermitteln, wobei dem Risiko, dass das Darlehen nicht zurückgezahlt werden kann, besondere Bedeutung zukommt. In der Regel ist der Ansatz der Sollzinsen jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft keine Bankgeschäfte betreibt und deshalb auch nicht den damit verbundenen Aufwand hat. Sind keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar, ist es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen wird, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen.

(e) Ausgehend von dieser Darstellung einer Schätzung auf Grundlage des Margenteilungsgrundsatzes weist der I. Senat die gegen



die grundsätzliche Anwendung des Margenteilungsgrundsatzes geäußerte Kritik zurück. Zum einen liegt kein Verstoß gegen die Bandbreitenrechtsprechung, wonach der "richtige" Fremdvergleichspreis keinen Punktwert darstellt, sondern aus einer Bandbreite von - allesamt fremdüblichen - Preisen besteht, vor. Der ermittelte Mittelwert ist aus Fremdvergleichen hergeleitet. Die Teilung der Marge ist ein Erfahrungssatz, der auf **Beobachtungen** des Wirtschaftslebens fußt. Zum anderen ist kein Widerspruch zwischen dem Margenteilungsgrundsatz und dem BFH-Urt. v. 18.5.2021, I R 4/17, HFR 2021, 1197, zu Darlehensgewährungen im Konzern festzustellen. Gegenstand der Besprechungsentscheidung ist die privaten Gelegenheitskreditvergabe durch eine personalistisch strukturierte Gesellschaft an ihren beherrschenden Gesellschafter. Hervorgehoben werden muss, dass der I. Senat die Kritik am Margenteilungsgrundsatz insbesondere auch deshalb für unbegründet hält, weil eine Anwendung nur dann in Betracht kommt, wenn keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar sind ("im Zweifel").

(f) Hinsichtlich der konkreten Schätzung eines angemessenen fremdüblichen Zinssatzes i.H.v. 4,5 % führt der Senat aus, dass keine Schätzungsfehler festzustellen sind. Die Verwendung der von der Bundesbank ermittelten statistischen Werte zu den banküblichen Sollzinssätzen für revolvierende Kredite und Überziehungskredite an Privathaushalte erfolgte zutreffend. Revolvierende Kredite stellen Kredite dar, die vom Kreditnehmer bis zur maximalen Höhe einer Kreditlinie innerhalb der Kreditlaufzeit in wechselnder Höhe wiederholt in Anspruch genommen werden können, auch wenn zwischenzeitlich (Teil-)Tilgungen erfolgt sind. Im Streitfall wurden die Geldbeträge auf dem Verrechnungskonto entsprechend den Grundsätzen für revolvierende Kredite gebucht; d.h. A hat sich die Liquidität völlig flexibel bei der Klägerin "geholt". Eine solche flexible Bereitstellung von Kapital verknüpft mit einer fehlenden Besicherung stützt die Schätzung eines angemessenen fremdüblichen Zinssatzes i.H.v. 4,5 %. Angesichts der wirtschaftlichen Situation des A und der Höhe der valutierenden Beträge (über 200.000 €) wäre ein gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter von einem besonderen Sicherungsbedürfnis ausgegangen. Abschließend bestätigt der Senat auch die Qualifizierung der Geldausreichungen im Jahr 2014 als vGA. Mit Blick auf die wirtschaftliche Situation des A kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine ernstliche Vereinbarung eines Darlehens zum Zeitpunkt der Ausreichungen vorgelegen hat.

Bedeutung für die Praxis

(a) Die Besprechungsentscheidung führt für die Praxis zu der zwingenden Feststellung, dass der Margenteilungsgrundsatz nach der gefestigten BFH-Rspr. im Zweifel eine zulässige Schätzungsmethode zur Bestimmung eines angemessenen fremdüblichen Zinssatzes ist. Der I. Senat hat in der Besprechungsentscheidung ausdrücklich seine bisherigen Urteile in Bezug genommen und damit insgesamt bestätigt, vgl. BFH-Urt. v. 28.02.1990, I R 83/87, BFHE 160, 192 = BStBI II 1990, 649; v. 19.1.1994,

I R 93/93, BFHE 174, 61 = BStBI II 1994, 725; v. 22.10.2003, IR 36/03, BFHE 204, 106 = BStBI II 2004, 307.

(b) Zweifel an der Zustimmung hinsichtlich der Anwendung des Margenteilungsgrundsatzes durch des I. Senats des BFH waren durch einen Beschl. v. 22.9.2008, I B 69-71/08, juris, aufgekommen. Das FG Sachsen-Anhalt hatte mit Urt. v. 21.2.2008, 3 K 305/01, juris. die Anwendung des Margenteilungsgrundsatzes im konkreten Fall abgelehnt. In der Revision hatte der I. Senat im Rahmen des oben zitierten Beschlusses dies nicht beanstandet. Daraus wurde geschlussfolgert, dass die grundsätzliche Anwendung des Margenteilungsgrundsatzes fraglich ist, so Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbHR 2009, 1233, 1250.

Beratungserwägungen

(a) Der Wunsch nach der Einrichtung von Gesellschafterverrechnungskonten bzw. Gesellschafterdarlehenskonten kommt in der Beratungspraxis häufig vor. Die Bestätigung des Margenteilungsgrundsatzes sollte in jedem Fall dazu führen, dass stets eine vertragliche Rechtsgrundlage (bspw. Darlehensvertrag) für die Gesellschafterverrechnungskonten bzw. Gesellschafterdarlehenskonten gestaltet wird. Auf Grundlage dieser vertraglichen Rechtsgrundlage sollte insbesondere ein angemessener fremdüblicher Zinssatz vereinbart werden. Dabei empfiehlt sich, einen angemessenen fremdüblichen Zinssatz über das Anfordern von Darlehensangeboten bei Banken zu bestimmen. Die Angebotsanfragen sollten sich auf die konkrete Ausgestaltung der Darlehensgewährung (Endfälligkeit, Sondertilgungen usw.) beziehen. Zudem könnte auch die persönliche Bonität des Gesellschafters mitgeteilt und damit bereits von den Banken in die Höhe des Zinssatzes "eingepreist" werden. Letztlich müssen die Regelungen der vertraglichen Rechtsgrundlage auch unbedingt "gelebt" werden.

(b) In der Abwehrberatung sollte geprüft werden, ob über den Vortrag von Umständen eine bewiesene Tatsachengrundlage dargestellt werden kann, die eine Schätzung nach dem Margenteilungsgrundsatz ermessensfehlerhaft erscheinen lässt. Ansatzpunkt kann dabei die Bestimmung der von der Bundesbank ermittelten statistischen Werte zu den banküblichen Sollzinssätzen sein. Lässt sich bspw. belegen, dass eine Ausreichung nur einoder zweimal erfolgt ist, ist die Anwendung der statistisch ermittelten banküblichen Sollzinssätze für revolvierende Kredite und Überziehungskredite an Privathaushalte bereits fraglich. Daneben könnte auch versucht werden, Umstände vorzutragen, die zur Anwendung der Preisvergleichsmethode führen. Könnte bspw. ein Darlehensangebot einer Bank zum Zeitpunkt der ersten Ausreichung vorgelegt werden, müsste dieses im Rahmen einer Schätzung Beachtung finden. Ebenso müssten Zinssätze von zum gleichen Zeitpunkt abgeschlossenen Darlehensverträgen berücksichtigt werden.

Dr. Martin Kahsnitz, Rechtsanwalt/Steuerberater, Köln